



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720799/2011-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.054 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente WESTER INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. SONEGAÇÃO. FRAUDE. DESCARACTERIZAÇÃO.
ART. 150, §4º, DO CTN.

À luz do entendimento manifestado pelo STJ no REsp nº 973.733, ocorrido o fato gerador, não confessado o débito, tem o Fisco o prazo decadencial de cinco anos para efetuar o lançamento, a contar da ocorrência do fato gerador, regra geral, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Na ausência de pagamento ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º c/c art. 173, I do CTN).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2006, 2007

IPI. DEPÓSITOS BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO. OCORRÊNCIA. REFLEXO NO IPI

Comprovada omissão de receitas em virtude de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas (art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996) considera-se proveniente de vendas não registradas, sobre as quais é devido o IPI. No caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento, o IPI será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados (Art. 448 do Decreto nº 4.544, de 2002, alterado pelo Decreto nº 4.859, de 2003).

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. PRESUNÇÃO. AFASTAMENTO.

A prática da sonegação ou fraude, com vistas a atrair a multa qualificada, não se presume, tampouco equipara-se à falta de declaração ou declaração inexata. Ao contrário, trata-se de conduta com evidente intuito de fraudar o Fisco, a qual deve estar minuciosamente descrita nos autos e acompanhada de documentos probatórios, tais como, documentos falsos, interposição de pessoas, declarações falsas etc., de forma a permitir a ampla defesa.

Tanto a fraude quanto a sonegação são condutas dolosas que devem ser provadas com elementos materiais diversos da presunção, conforme inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25, e 34. A omissão de receita apurada

com base em presunção decorrente de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, por si só, não está sujeita à multa qualificada. Para isso, faz-se necessário a prova documental da conduta sonegatória ou fraudulenta. Conduta reiterada de omissão de receita e valor relevante, além do alto grau de subjetividade, na espécie, não se configuram elementos suficientes para comprovar a conduta dolosa imputada, vez que lastreada em presunção.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. SÚMULA

Súmula CARF nº 172: A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: i) reduzir a multa de ofício de 150% para 75%; ii) cancelar, em razão da decadência, os lançamentos de IPI referentes às competências 01 a 07/2006.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Lucas Issa Halah (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente aos anos-calendário 2006 e 2007, no montante consolidado de R\$ 2.427.130,59 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150%.

2. O lançamento decorreu da apuração de omissão de receitas, no lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos nos autos do processo nº 13971.720798/2011-35.

3. Transcrevo parcialmente o relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos, complementando-o ao final com o necessário.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.606/1.614, foi constatada falta de escrituração de contas bancárias e depósitos bancários de titularidade da Wester, para os quais não houve comprovação de origem, nos anos de 2006 e 2007. Ressaltou-se que, embora a contribuinte tenha apresentado listagem para comprovar a

origem dos recursos depositados, que exibia ocorrências de valores de vendas registradas fiscal e contabilmente, a relação inequívoca não foi comprovada, mediante documentação individualizada, caso a caso, ou mediante a exibição do extrato de cobrança vinculado ao depósito. Os valores relativos aos “recebimentos de cobrança” plenamente coincidentes com os títulos apresentados foram retirados da listagem, com subtração destes do valor total do crédito.

Os créditos bancários remanescentes foram considerados receitas omitidas, considerados na base de cálculo do IRPJ e CSLL, com base no lucro real anual, e do PIS e da Cofins, na modalidade de incidência não cumulativa. Foram recalculadas as estimativas mensais devidas pela contribuinte, comparadas às apuradas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e as diferenças ensejaram a aplicação da multa e juros isolados. Essas diferenças foram objeto do processo n.º 13971.720798/2011-35.

A omissão de receitas implicou também na autuação do IPI, objeto deste processo, incidente sobre as vendas não registradas, com o tratamento previsto no § 2º do art. 448 do RIPI/2002, alterado pelo Decreto n.º 4.859, de 2003. Foi aplicada a alíquota de 12%, de acordo com o critério previsto no § 1º do art. 448 do RIPI/2002, relacionada à classificação fiscal 8714.19.00, constante da relação dos produtos informados pela empresa em suas DIPJ.

A apuração dos débitos de IPI devidos mensalmente foi levada à reconstituição da escrita fiscal da Wester, sendo os valores a débito resultantes lançados de ofício.

Foi aplicada a multa de ofício de 150%, prevista na Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, II, por entender o autuante que a conduta da impugnante se enquadra no conceito de evidente intuito de fraude, previsto nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964. Por entender que ocorreu, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme definido no art. 1º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, foram elaboradas representações fiscais para fins penais, objetos dos processos n.º 13971.720800/2011-76 e 13971.720801/2011-76.

Considerando a participação consciente do sócio Laurentino Wehrmeister, com poderes de gestão à época dos fatos geradores, que atuou ou teve conhecimento de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultaram nas situações que constituíram ou se relacionaram aos fatos geradores dos tributos sonegados, e os benefícios por ele percebidos, no sentido de que os tributos sonegados contribuíram para resultados econômico-financeiro, revelando o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, ele foi considerado responsável solidário pelo crédito tributário constituído, nos termos do CTN, arts. 124 e 135, com a lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária (fl. 1.680).

Notificada do lançamento em 08/08/2011, conforme auto de infração, a interessada, representada pela advogada Daniela Guedes de Bassi (procuração de fl. 1.752), ingressou, em 06/09/2011, com impugnação (fls. 1.723/1.751), na qual alegou, em suma:

- Decadência do crédito tributário referente aos meses de janeiro a julho de 2006;
- Violação pelo auto de infração ao princípio da razoabilidade e capacidade contributiva;
- Irregularidade da presunção de omissão de receitas frente à existência de depósitos bancários não contabilizados;
- Sendo os depósitos considerados como receita omitida, tem-se que arbitrar o IPI, considerando a proporção de sua receita constante na contabilidade e os valores pagos de IPI;
- Tem-se que arbitrar o IPI considerando que há várias alíquotas empregadas em seus produtos, há saídas para exportação e para a Zona Franca de Manaus que devem ser consideradas;

- Necessitando ser arbitrado o IPI, deve ser cancelado o auto de infração, pois somente ao auditor da Fazenda Nacional pode emitir auto de infração, possibilitando a ampla defesa ao contribuinte e o acesso aos graus de análise na esfera administrativa que lhe é garantido pela Constituição e pela lei;
- Alternativamente, que seja readequado o lançamento pelos julgadores;
- Há valores considerados pela fiscalização como receitas, todavia, segundo cópia dos cheques em anexo, são transferências entre o mesmo titular, devendo ser excluídos do cômputo dos cálculos;
- A multa de 150% não pode persistir por não ter a fiscalização demonstrado a existência de fraude, devendo ser aplicada a multa de 75%, autorizando o pagamento dos valores apurados com 50% de desconto.

O Sr. Laurentino Wehrmeister foi cientificado do Termo de Sujeição Passiva Solidária em 08/08/2011 e apresentou impugnação (fls. 1.861/1.874) em 06/09/2011, representado pela advogada Daniela Guedes de Bassi (procuração de fl. 1.875), alegando, em suma, que a simples existência de dívida tributária da pessoa jurídica não implica a responsabilidade do sócio-gerente, e que, para tal, há que se demonstrar a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Acrescentou que é necessário demonstrar a culpa ou dolo do sócio-administrador para que ele possa ser tido como responsável pelo crédito tributário, o que não aconteceu.

Afirmou que o Fisco não fez prova direta da omissão, apenas presumiu que os depósitos seriam receita e lucro e que o sócio-gerente agiu de forma ilegal ou contra o contrato social. Defendeu que era preciso uma investigação árdua e minuciosa para que se chegasse a tal conclusão, pois, como no Direito Penal, o Direito Tributário não admite “meias certezas” para se definir a existência de uma obrigação tributária.

Acrescentou que, estando ausente a verdade real sobre o fato, a tipicidade não está presente, e, por corolário, não há responsabilidade do sócio. Concluiu que o ato fiscal se reputa nulo, por ter se sustentado em indícios, e não em provas concretas e contundentes.

Reclamou que o art. 124, I, do CTN, que fundamentou a determinação da solidariedade, não se aplica ao caso concreto, pois a eventual responsabilidade do sócio por crédito tributário devido pela pessoa jurídica somente ocorre se houver dissolução irregular.

Defendeu, ainda, que a Wester tem patrimônio suficiente para garantir a dívida, não havendo sequer necessidade de arrolamento em nome do impugnante.

Requeru seja julgada a inexistência da responsabilidade do impugnante, ou que a responsabilidade seja considerada subsidiária, e não solidária. Em consequência, que seja cancelado o arrolamento de bens procedido em seu nome.

4. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação e reduziu o IPI relativo aos meses de novembro de 2006 e novembro e dezembro de 2007, conforme valores demonstrados no acórdão recorrido, e também manteve a sujeição passiva solidária, conforme ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, estas serão consideradas provenientes de vendas não registradas.

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INFRAÇÃO A LEI.

São solidariamente obrigados os sócios com poderes de gestão que tenham agido com infração a lei.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a conduta dolosa, caracterizada por sonegação.

DECADÊNCIA. DOLO. IPI.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. Em sede de recurso voluntário a recorrente alegou, em síntese:

Preliminares

- i) Decadência do crédito tributário referente aos meses de janeiro a julho de 2006;
- ii) vício formal no Termo de Início de Procedimento Fiscal em razão de não mencionar como objeto da ação fiscal o IPI mas sim IRPJ, PIS, COFINS e CPLL;
- iii) violação aos princípios da capacidade contributiva e razoabilidade;
- iv) ilegalidade da forma de apuração do IPI; confisco

Mérito

- v) questiona a presunção de omissão de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;
- vi) inconstitucionalidade do acesso aos dados bancários sem ordem judicial;
- vii) ausência do evidente intuito de fraude a atrair a multa de 150%;
- viii) inexistência de responsabilidade solidária do sócio Laurentino Wehrmeister prevista nos arts. 124, I e 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN).

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

7. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

Preliminares

Nulidade: vício no Termo de Início de Procedimento Fiscal

8. Alega a recorrente vício insanável no lançamento em razão de o Termo de Início de Procedimento Fiscal especificar como objeto da ação fiscal apenas o IRPJ e autuação abarcar tanto o esse tributo quanto o PIS, COFINS, CSLL e IPI.

9. Consta do referido Termo de Início de Procedimento Fiscal que “*no eventual lançamento de ofício de infração que afete os demais tributos e contribuições federais administrados pela RFB, serão apurados os devidos reflexos*”. É o caso, o auto de infração do IPI é reflexo da omissão de receita apurada no IRPJ, conforme veremos adiante.

10. Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a “**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte¹”.

11. Ante o exposto, afasto a preliminar de nulidade por vício formal.

Violação aos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade. Confisco,

12. Aduz a recorrente que a autuação resultou em uma dívida tributária que supera em muito os valores que circularam pela sua conta bancária, o que não guarda razoabilidade com a conduta imputada e os valores lançados como se devidos fossem. Nessa linha, não há como prevalecer o lançamento que não faz a adequação entre os meios empregados e o resultado pretendido, gerando uma carga elevada que suplanta a ideia de confisco.

13. Alega ainda ilegalidade da forma de apuração do IPI. Tributar 100% dos depósitos como se fosse saída de produto industrializado e considerar as alíquotas máxima do tributo (12%) é proceder ao confisco.

2. Sem razão a recorrente. Nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a*

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Nessa mesma trilha caminha a Súmula Carf n.º 2:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

3. Nesses termos, afasto a preliminar arguida.
4. A preliminar de decadência será analisada mais adiante junto com a multa de ofício em razão da relação de causa e efeito.

Mérito

Omissão de receita

5. Trata-se de lançamento de IPI, anos-calendário 2006 e 2007, decorrente de lançamento de IRPJ e reflexos nos autos do processo n.º 13971.720798/2011-35 no qual se apurou omissão de receitas caracterizada depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.
6. A omissão de receita apurada naqueles autos foi julgada procedente nos termos do Acórdão CARF n.º 1202-001.033, de 08.10.2013, conforme ementa abaixo transcrita e o feito arquivado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007 DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

7. A recorrente questiona, em síntese, a presunção de omissão de receita prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao argumento de que depósitos bancários são indícios de saída de produto industrializado; todavia, o Fisco necessita provar a efetivação desses fatos através da demonstração de sinais exteriores de riqueza, sinais de que há industrialização/comercialização de produtos do estabelecimento, bem como o acesso aos dados bancários sem ordem judicial.
8. Pois bem. Acerca do sigilo bancário, o Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos do Recurso Extraordinário (RE) n.º 601.314, de 24.02.2016, considerou constitucional o artigo 6º da Lei Complementar (LC) n.º 105, de 2001, e, na mesma sessão de julgamento, nos

autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859², também considerou constitucionais os artigos 5º e 6º da LC 105, de 2001, e os respectivos Decreto 4.489, de 2001, e 3.724, de 2001.

9. Ao garantir o acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial, o STF assentou a legitimidade da utilização de um eficiente instrumento de detecção de indícios de irregularidades fiscais. É dizer, o sigilo bancário, instituto de proteção à intimidade e/ou privacidade, continua e deve existir, exceto perante o Fisco. Nesse contexto, os dados bancários transferidos para o Fisco ficam sob a dupla proteção dos sigilos bancário e fiscal³.

10. Tendo em vista que foram observados todos os requisitos formais para obtenção dos dados bancários da recorrente durante o procedimento fiscal, conforme consta dos autos, correto lançamento de ofício com base nos dados bancários obtidos pelo Fisco.

11. Quanto aos valores creditados em contas bancárias em relação aos quais a pessoa jurídica titular regularmente intimada não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estão sujeito a lançamento de ofício, mediante presunção relativa de omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 42. Caracterizam-se também **omissão de receita ou de rendimento** os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, **não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações**. [...] (Grifo nosso)

12. Presunção é meio indireto de prova resultante de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência considera-se provável⁴. As presunções legais podem ser absolutas – *jure et jure* –, quando não admitem prova em contrário, ou relativas – *juris tantum* – quando admitem prova em contrário.

13. A presunção legal relativa, caso dos autos, pode ser elidida pela parte cuja presunção milita contra mediante apresentação de elementos probatórios. Maria Rita Ferragut⁵ aponta as seguintes características da presunção legal relativa:

As presunções legais relativas caracterizam-se, basicamente: por (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) **serem meios indiretos**

² O julgamento das ADI's 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 constam do mesmo acórdão.

³ FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. O Entendimento do STF pela constitucionalidade do acesso do Fisco aos dados bancários dos contribuintes e o peso dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Coord.). Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 388.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, São Paulo: Dialética, 1998. p. 109. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 508.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: meio de prova do fato gerador? In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010. p. 116.

de prova; (d) serem compostas por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado; (e) contemplarem uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poderem prever a riqueza da base calculada, quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (g) dispensarem o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário e (h) admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado. (Grifo nosso)

14. Dentre as características acima, verifica-se que a presunção legal relativa, meio indireto de prova, é composta do fato indiciário – movimentações financeiras – que implica juridicamente a existência de um outro fato, o fato indiciado – omissão de receita. Com efeito, o sujeito que tem a presunção a seu favor – autoridade fiscal – está dispensado do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário.

15. Portanto, ao contrário do sustentado pela recorrente, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, permite o lançamento de ofício com base em depósitos bancários e inverte o ônus da prova. Questionar a validade desse dispositivo vai de encontro à Súmula CARF nº 2, conforme visto acima.

16. Acerca da tributação das receitas omitidas pelo IPI alega a recorrente inicialmente que o Decreto nº 4.544, de 2002, foi revogado pelo Decreto nº 7.212, de 2010; portanto haveria um enquadramento legal irregular porquanto *“deve-se aplicar a legislação que vigora no momento da realização da fiscalização e não a que estava vigente à época dos fatos geradores”*.

17. Trata-se de alegação contrária ao disposto no art. 144 do CTN no sentido de que *“o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*.

18. Sustenta ainda a recorrente, em síntese, que *“depósito bancário não é fato gerador de IPI”*, mas sim a saída do produto industrializado do estabelecimento (art. 146 do CTN). Nesse sentido, *“havendo a omissão de receita tem-se que através de outros meios investigatórios (contagem de estoque, e confrontação dos dados contábeis) chegar-se a um parâmetro para se poder arbitrar a base de cálculo do IPI, ou seja, determinar o montante da receita omitida que se refere a vendas que correspondam a saída sujeita a incidência do IPI”*.

19. Por fim, aduz a recorrente: *“Como coadunar o art.46 do CTN, art.42 da Lei 9.430/96 e art.448 do RIPI. A única forma legalmente prevista para se encontrar a base de cálculo do IPI, em razão deste fato que faz que se presuma que haja saída de produto industrializado omitido, é o arbitramento”* (art. 148 do CTN.).

20. Sem razão a recorrente. Comprovada omissão de receitas em virtude de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, considera-se proveniente de vendas não registradas, sobre as quais é devido o IPI. No caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento, o IPI será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados. É o que estabelece o art. 448 do Decreto nº 4.544, de 2002, alterado pelo Decreto nº 4.859, de 2003:

Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, **exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento.** (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

§ 2º Apuradas, **também, receitas cuja origem não seja comprovada**, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003) (Grifo nosso)

21. É o caso. Ante a impossibilidade de segregar as vendas consideradas não registradas na escrita da recorrente, a autoridade fiscal aplicou a alíquota de IPI mais elevada. Tal impossibilidade restou confirmada pela própria recorrente ao postular o arbitramento da base de cálculo do IPI, conforme visto acima. Veja-se a narrativa dos fatos no Termo de Verificação Fiscal:

Tendo em vista que a WESTER comercializou produtos diversos no período fiscalizado, não há como segregar as vendas consideradas como não registradas a partir da análise da escrita e documentação fiscal. Nesse sentido, faz-se necessária a aplicação do critério do §12 do art. 448 do RIPI, sendo que a fiscalização, já de posse da base de cálculo mensal, adotou a alíquota de IPI de 12%, para o período de 2006 e 2007, relacionada à classificação fiscal 8714.19.00, constante da relação dos produtos informados pela empresa em suas DIPJ.

A apuração dos débitos de IPI devidos mensalmente, nos termos do quadro abaixo, foi levada à reconstituição da escrita fiscal da WESTER, sendo os valores a débito resultantes lançados de ofício, conforme os demonstrativos de apuração e auto de infração específicos presentes no processo 13971.720799/2011-80.

22. No mesmo sentido é a jurisprudência do CARF, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1997

IPI OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de omissão de receita apurada em lançamento de IRPJ e havendo concordância com a decisão prolatada no Primeiro Conselho de Contribuintes, deverá ser adotada neste processo a mesma decisão daquele do qual decorre.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO DE VENDA NÃO REGISTRADA.

Deve ser considerada como oriunda de vendas a omissão de receita, cuja origem não seja comprovada, sendo-lhe exigido o imposto.

OMISSÃO DE RECEITAS. CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

No caso de omissão de receitas, detido à presunção legal de salda de produtos à margem da escrituração fiscal e à conseqüente impossibilidade de separação por elementos da escrita, utiliza-se a alíquota mais elevada, daquelas praticadas pelo contribuinte, para a quantificação do imposto devido. (Acórdão CARF nº 201-81.705, de 03.02.2009)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. IPI. APLICAÇÃO.

O art. 42 da Lei 9.430/96 não trata de hipótese incidência tributária, mas apenas de meio de prova indireta (presunção relativa) da existência de receita omitida, razão pela qual a sua aplicação não fica adstrita aos lançamentos do IRPJ. Provada a existência de receitas omitidas, ainda que por meio de presunção legal, perfeito o enquadramento do auto de infração do IPI no art. 108, § 2º, da Lei 4.502/64. (Acórdão CARF nº 1302-001.483)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA. PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA. EXIGÊNCIA DO IPI CORRESPONDENTE.

Comprovada a omissão de receitas em virtude de depósitos bancários com origens não comprovadas, considera-se proveniente de vendas não registradas, exigindo-se o IPI correspondente.

APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. EXIGÊNCIA COM BASE NA ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

Uma vez que foram apuradas receitas cuja origem não foi comprovada, e sendo o contribuinte fabricante de produtos sujeitos a alíquotas distintas, a exigência deve ser feita com base na alíquota mais elevada. (Acórdão CARF nº 1402-003.612, de 11 de dezembro de 2018)

23. Na espécie, não se aplica a Súmula 182 do extinto TFR, cujo teor estabelece: “*É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*”. Eventual questionamento a esse respeito trata-se, na verdade, de alegação indireta de constitucionalidade de lei e encontra óbice na Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Multa de 150%

24. Insurge-se a recorrente contra a multa qualificada de 150%, e pleiteia sua redução para 75%, ao argumento de que “a intenção de fraudar não se presume deve ser demonstrada pela fiscalização”. Sustenta ainda “*inexistência de provas por parte da fiscalização*” e cooperação de sua parte “*para o viabilizar o conhecimento rápido por parte da fiscalização de todos os seus dados contábeis e financeiros*”.

25. Quanto à redução da multa qualificada, a meu, ver assiste razão à recorrente.

26. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivamente concretas para fins de aplicação da multa

de 75%, quais sejam, “falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata”.

27. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “*nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*” O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964*”.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964, **independentemente** de outras penalidades administrativas ou **criminais** cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

28. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei nº 4502, de 1964.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

29. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁶ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

30. Cezar Roberto Bitencourt⁷, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um **cognitivo**, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um **volitivo**, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa **consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação**, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A *vontade*, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexo causal**. A *vontade* pressupõe a *previsão*, isto é, a **representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da ação final, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

31. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

32. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990. A confirmar o caráter criminal da sonegação, verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada “*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

33. Como observa Leandro Paulsen⁸, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime

⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

⁸ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (Grifo nosso)

34. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

35. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

36. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

37. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁹.

38. O Carf tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009

⁹ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.** (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010) (Grifos nossos)

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão nº 103-23507, de 26/06/2008 Acórdão nº 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão nº 106-16708, de 22/01/2008 Acórdão nº 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão nº 108-09286, de 25/04/2007 Acórdão nº 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão nº CSRF/01-05820, de 14/04/2008

39. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa em razão da *“ação plenamente voluntária, consciente e contumaz de abster-se na escrituração de contas bancárias que foram utilizadas para movimentar recursos financeiros”*.

A aplicação da multa de ofício cabível no presente caso, tem regulação prevista na Lei 9.430/96, especificamente em seu artigo 44, sendo que o inciso II desse dispositivo assim determina sobre o assunto:

[...]

Os artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, que caracterizam a conduta que define o "evidente intuito de fraude", são dispostos a seguir:

[...]

Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não enquadrar a omissão de receitas ocorrida nas definições de **sonegação e fraude**.

Baseada nas provas acostadas aos autos, afasta-se completamente qualquer alegação de que houve mero erro ou engano por parte da empresa Wester. Ao contrário, vislumbra-se uma ação plenamente voluntária, consciente e contumaz de abster-se na escrituração de contas bancárias que foram utilizadas para movimentar recursos financeiros, cuja maior parte não teve a origem comprovada, daí a capitulação legal do lançamento feito pela autoridade fiscal.

Para se ter idéia das proporções que assumiram tal prática de sonegação fiscal, comparando-se com uma receita bruta declarada na casa dos 11 milhões de reais, no período 2006-2007, verifica-se a ocorrência do recebimento de depósitos bancários não justificados na ordem de quase 7 milhões.

É evidente, portanto, que ao não escriturar contas bancárias e depósitos, a empresa visou ocultar, e principalmente apostar na hipótese de uma suposta inércia do Fisco, o que de fato resultou no retardamento do conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias realmente devidas.

Assim, por todo o acima exposto, cabe à fiscalização aplicar a multa de ofício qualificada de 150%, pela simples adequação da conduta praticada ao disposto no art. 44, inciso II da Lei 9.430/96. (Grifo nosso)

40. O acórdão recorrido manteve a qualificação da multa ao argumento de que *“restou evidente a conduta de sonegação, na medida em que, reiteradamente, em todos os meses dos anos de 2006 e 2007, omitiu receitas à tributação, o que afasta a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de abster-se da escrituração de suas contas bancárias, utilizadas para movimentação financeira, cuja maior parte não teve a origem comprovada”*.

41. Como visto acima, tanto a fraude quanto a sonegação são condutas dolosas que devem ser provadas com elementos materiais diversos da presunção, conforme inteligência das

Súmulas Carf nº 14, 25, e 34. A omissão de receita apurada com base em presunção decorrente de depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, por si só, não está sujeita à multa qualificada. Para isso, faz-se necessário a prova documental da conduta sonegatória ou fraudulenta. Conduta reiterada de omissão de receita e valor relevante, além do alto grau de subjetividade, não se configuram elementos suficientes para comprovar a conduta dolosa imputada, vez que lastreada em presunção.

42. Nesse sentido, já se manifestou CARF no seguintes julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

MULTA QUALIFICADA REQUISITO DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. **A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.** (Acórdão CARF nº 9101-001.615, de 16.04.2013) (Grifo nosso)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004 Ementa:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, **mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade da contribuinte não justificados e não escriturados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%**, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização. (Acórdão CARF nº 9101-001.851, de 29.01.2014) (Grifo nosso)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA QUALIFICADA REQUISITO DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de **depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado e de não estar a conta contabilizada não é suficiente para caracterizar evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.** (Acórdão CARF nº 9101-001.980, de 21.08.2014) (Grifo nosso)

43. Nestes termos dou provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

Decadência

44. Alega a recorrente decadência em relação aos meses de janeiro a julho de 2006, ao argumento de que o IPI é tributo sujeito a lançamento por homologação, houve antecipação de pagamento, bem como não restou provado o dolo ou intuito de fraude. Assim, defende a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

45. Pois bem. Em relação ao termo inicial do prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir créditos tributários referentes aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp nº 973.733, de 2009, submetido à sistemática dos recursos repetitivos¹⁰ (art. 543C, do Código de Processo Civil de 1973 - CPC), apreciou a matéria e definiu o seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC.** TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

46. À luz do entendimento manifestado pelo STJ no REsp nº 973.733, ocorrido o fato gerador, não confessado o débito, tem o Fisco o prazo decadencial de cinco anos para efetuar o lançamento, a contar da ocorrência do fato gerador, regra geral, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Na ausência de pagamento ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º c/c art. 173, I do CTN¹¹).

¹⁰ Portaria nº 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

¹¹ CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a

47. No caso em análise, nota-se que a autoridade fiscal considerou o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN em razão da sonegação e da fraude, tal qual o acórdão recorrido. Entretanto, descaracterizada a fraude e a sonegação, o que atrai o art. 150, §4º, resta verificar se houve ou não pagamento no período questionado.

48. A DIPJ/2007 elenca saldo devedor de IPI nas competências 01 a 07/2006 (e-fls. 19). O Termo de Verificação Fiscal informa que os débitos exigidos nestes autos foram apurados mediante reconstituição da escrita fiscal da recorrente (e-fls. 1610). Assim, considerando-se que foram lançadas somente as diferenças decorrentes da omissão de receita apurada, infere-se ter havido pagamento parcial dos valores referentes às competências 01 a 07/2006, conforme informado pela recorrente. Ademais, conforme dito acima, regra geral é a aplicação do art. 150, §4º; a exceção, art. 173, I, deve ser fundamentada pelo Fisco, e no caso o motivo foi somente a sonegação e a fraude, ora descaracterizados.

49. Com efeito, o termo inicial do prazo decadencial deve obedecer à regra geral do art. 150, §4º do CTN, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 08.08.2011, o lançamento somente poderia alcançar fatos geradores ocorridos a partir de 08.08.2006, inclusive.

50. Isso posto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar, em razão da decadência, os lançamentos de IPI referentes às competências 01 a 07/2006 (fato gerador mensal).

Responsabilidade solidária

51. Postula a recorrente o afastamento da responsabilidade solidária imputada ao Sr. Laurentino Wehrmeister ao argumento de que o art. 124,1 do CTN, não se aplica ao caso concreto. Quanto ao art. 135 do CTN alega que a responsabilidade solidária do sócio somente ocorre no caso de dissolução irregular. Argumenta ainda que, conforme entendimento do STJ, a responsabilidade do art. 135 é subsidiária e que a falta de pagamento de tributo isoladamente não é motivo que justifique a infração.

52. Ocorre que o responsável solidário não apresentou recurso voluntário. É dizer, a responsabilidade solidária foi questionada pelo contribuinte e não pelo sujeito passivo¹² solidário, o qual não possui legitimidade para questionar tal responsabilidade, tal qual previsto na Súmula Carf nº 172, de 2021. Veja-se:

homologa. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

¹² CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua Obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Súmula CARF nº 172: A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982, 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

53. Nestes termos, mantenho a responsabilidade solidária do Sr. Laurentino Wehrmeister.

Conclusão

54. Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para: i) reduzir a multa qualificada de 150% para 75%; ii) cancelar, em razão da decadência, os lançamentos de IPI referentes às competências 01 a 07/2006.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator